

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТА ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

© 2014 Мухина Евгения Ринатовна

Пермский национальный исследовательский политехнический университет

614990, г. Пермь, Комсомольский пр., д. 29

e-mail: scancens@rambler.ru

Сформулированы направления, характеризующие терминологическое поле стратегического управленческого учета. Проанализированы подходы различных исследователей к определению категории “стратегический управленческий учет”. На основе систематизации научных подходов дано авторское определение термина “стратегический управленческий учет”. Приведена характеристика методов управленческого учета.

*Ключевые слова:* стратегический управленческий учет, стратегическое планирование, анализ, контроль, информационное обеспечение, методы.

Характерными чертами современной экономики являются стремительность, глобальность, оперативность, что обуславливает все возрастающую роль финансового планирования, как долгосрочного, стратегического, так и краткосрочного, оперативного. Формирование учетно-аналитической системы, способной удовлетворить требования оперативности, полноты, прозрачности, достоверности информации, предполагает постановку и ведение системы управленческого учета. Стремление сохранить устойчивость, укрепить конкурентоспособность неизбежно приводит к вопросу организации стратегического управленческого учета, направленного на оценку внешних факторов конъюнктуры рынка, стратегических изменений, финансового положения компании. Стратегический управленческий учет представляет собой важную ступень к разработке системы экономического управления, направленной на оптимизацию финансовых потоков организации, повышение уровня конкурентоспособности.

Теоретические и практические аспекты стратегического управленческого учета широко исследовались такими крупными зарубежными специалистами, как М. Бромвич, К. Друри, Д. Иннз, Р. Каплан, Р. Купер, Дж. Пирс, Р. Робинсон, К. Симмонс, К. Уорд и др.

Проблемы стратегического учета в отечественной литературе исследовались такими учеными, как И.Н. Богатая, В.Б. Ивашкевич, И.Г. Кондратова, И.Е. Мизиковский, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, Г.И. Пашигорева и др.

В научной среде нет единого мнения касательно терминологического поля понятия “стратегический управленческий учет”. Ряд авторов рассматривают его через призму стратегического планирования, ряд других выделяют его в самостоятельное русло управленческого учета, третьи - отождествляют его со стратегическим менеджментом.

Рассмотрим мнения зарубежных исследователей относительно сущностной природы управленческого учета. Представления авторов по данному вопросу, дополненные выделением функций управления, приведены в табл. 1.

Согласно классификации функций управления, различают функции, которые призваны обеспечить организацию информационных потоков, и функции, которые определяют содержание информационных потоков. К первой группе функций относят представление информации, анализ и планирование. Ко второй - координацию, мотивацию и контроль<sup>1</sup>.

При классификации функций управления используется принцип, учитывающий содержание процесса управления. Из него вытекают следующие функции управления: организация, мотивация, планирование, регулирование, контроль, учет, - которые связываются в единый процесс управления посредством коммуникации и принятия решений<sup>2</sup>.

Выделение функций управления необходимо, поскольку управленческий учет выступает своего рода инструментом реализации функций управления.

Таблица 1

**Подходы к пониманию сущности стратегического управленческого учета  
в отражении зарубежных авторов**

№ п/п	Авторы	Определение	Функции управления
1	Атрилл П., Маклейни Э.	Стратегический управленческий учет - направление, призванное сосредоточиться, прежде всего, на внешних факторах и на оценке стратегических изменений <sup>1)*</sup>	Анализ
2	Бромвич М.	Стратегический управленческий учет - предоставление и анализ финансовой информации о рынках (на которых фирма продает свои продукты), затратах конкурентов, по структуре затрат и мониторинг стратегии предприятия и стратегий конкурентов на этих рынках в течение множества периодов <sup>2)*</sup>	Анализ, информационное обеспечение, планирование
3	Друри К.	Стратегический управленческий учет - перспективное направление управленческого учета, будущее развития данного вида учета <sup>3)*</sup>	Учет, планирование
4	Иннз Д.	Стратегический управленческий учет - предоставление информации, обеспечивающей принятие стратегических решений <sup>4)*</sup>	Информационное обеспечение, планирование
5	Каплан Р.	Стратегический управленческий учет - средство для обеспечения информацией, необходимое для того, чтобы поддерживать стратегические решения в организации <sup>5)*</sup>	Информационное обеспечение, планирование
6	Кoad А.	Стратегический управленческий учет - возникающая сфера, границы которой строго не определены и расплывчаты <sup>6)*</sup>	Учет
7	Купер Р., Каплан Р.	Стратегический управленческий учет - область, необходимая для поддержки конкурентной стратегии <sup>7)*</sup>	Планирование
8	Симмонс К.	Стратегический управленческий учет - представление и анализ данных стратегического управленческого учета о бизнесе и его конкурентах, используемых для мониторинга и развития стратегии этого бизнеса <sup>8)*</sup>	Информационное обеспечение, анализ, планирование
9	Уорд К.	Стратегический управленческий учет - управленческий учет в контексте бизнес-стратегий, которые планируется внедрять или которые уже внедрены в организации <sup>9)*</sup>	Учет, планирование

<sup>1)\*</sup> *Атрилл П.* Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / пер. с англ. под ред. С.Л. Каныгина. Днепропетровск, 2003.

<sup>2)\*</sup> *Bromwich M.* The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organisations and Society. 1990.

<sup>3)\*</sup> *Drury K.* Management Accounting Official Terminology. 2000 // Scarlett & Wilks. 2001.

<sup>4)\*</sup> *Innes J.* Strategic Management Accounting // Handbook of Management Accounting. 1998. Gee. Ch. 2.

<sup>5)\*</sup> *Kaplan R.S.* Management Accounting // J. of Management Accounting Research, USA. 1982.

<sup>6)\*</sup> *Coad A.* Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting // Management Accounting Research. 1996. December. Vol. 7. № 4. P. 387-408.

<sup>7)\*</sup> *Cooper R., Kaplan R.S.* Measure costs right: make the right decisions // Harvard Business Review. 1988. September - October.

<sup>8)\*</sup> *Summons K.* Strategic management accounting for pricing: a case example // Accounting and Business Research. 1982. № 12 (47).

<sup>9)\*</sup> *Уорд К.* Стратегический управленческий учет: пер. с англ. М., 2002.

Анализ данных табл. 1 позволяет говорить о схожести определений М. Бромвича, К. Симмонса. Перечисленные авторы предлагают достаточно содержательные определения стратегического управленческого учета, делая акцент не только на функции информационного обеспечения, но и на функциях анализа и планирования. Вопросы информационного обеспечения и планирования подчеркивают в своих определениях Д. Иннз, Р. Каплан.

Ряд исследователей (К. Друри, А. Кoad) дают, на наш взгляд, обобщенные определения стратегического управленческого учета, не выделяя его специфику.

Проанализируем определения стратегического управленческого учета, сформулированные отечественными исследователями (табл. 2).

На основе анализа данных табл. 2 можно сделать вывод о том, что большая часть специ-

Таблица 2

**Подходы к пониманию сущности стратегического управленческого учета  
в отражении российских авторов**

№ п/п	Авторы	Определение	Функции управления
1	Алексеева О.В., Николаева О.Е.	Стратегический управленческий учет - это комплексное направление управленческого учета, ориентированное на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды, где предприятие осуществляет свою деятельность <sup>1)*</sup>	Учет, анализ
2	Богатая И.Н.	Стратегический управленческий учет - глобальная модель информационной технологии, объединяющая в рамках единой системы финансовый и управленческий учет и обеспечивающая руководителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия эффективных решений, а также обеспечивающая инвесторов информацией для оценки деятельности предприятия <sup>2)*</sup>	Учет, информационное обеспечение, анализ
3	Глущенко А.В., Самедова Э.Н.	Стратегический управленческий учет - учет, направленный на представление высшему руководству оценочной информации о внешнем окружении с целью поиска и использования внутренних возможностей достижения устойчивой конкурентоспособности компании в долгосрочной перспективе <sup>3)*</sup>	Учет, информационное обеспечение
4	Ивашиненко Л.О.	Стратегический учет - учет, включающий в себя стратегический финансовый, стратегический налоговый, стратегический управленческий учет. Данные виды учета не являются автономными от финансового, налогового и управленческого учета, а находятся в тесном взаимодействии с ними <sup>4)*</sup>	Учет
5	Крылов С.И.	Стратегический управленческий учет - направление управленческого учета, в рамках которого формируется информационное обеспечение принятия стратегических управленческих решений <sup>5)*</sup>	Учет, информационное обеспечение
6	Маняева В.А.	Стратегический управленческий учет - процесс идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также контроля над выполнением стратегии, на основании которой высшим руководством организации принимаются решения для достижения стратегических целей и в конечном итоге миссии организации, а инвесторы осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала <sup>6)*</sup>	Информационное обеспечение, анализ, контроль
7	Никандрова Н.Г.	Стратегический управленческий учет - осуществляемый на предприятии процесс регистрации, обработки, анализа, подготовки информации, в большей мере имеющей санкционированный доступ и представления ее руководству для выработки управленческих решений по комплексному и перспективному развитию как предприятия в целом, так и его структурных подразделений и видов деятельности <sup>7)*</sup>	Информационное обеспечение, анализ

Окончание табл. 2

№ п/п	Авторы	Определение	Функции управления
8	Николаева О.Е.	Стратегический управленческий учет - форма управленческого учета, при которой основной акцент делается на информации, связанной с внешними факторами, влияющими на фирму. Однако наряду с этим надлежащее внимание уделяется и внутренней информации (в том числе и нефинансовой) <sup>8)*</sup>	Учет, информационное обеспечение
9	Пономарева Н.И.	Стратегический учет - учетная концепция, которая обеспечивает системный и комплексный подход к формированию учетно-аналитической системы в организациях, увязывает методологию и методику формирования данных, порядок взаимодействия видов учета, включенных в учетно-аналитическую систему с информационными потребностями различных пользователей <sup>9)*</sup>	Учет, информационное обеспечение
10	Суворова С.П.	Стратегический управленческий учет - учет, предметом которого является совокупность процессов производственно-хозяйственной деятельности, отражаемых в системе обобщения учетной информации, исходя из требований контроля, анализа, планирования, прогнозирования, руководства и управления, обеспечивающих принятие обоснованных, качественных и эффективных управленческих решений на этапах их разработки, принятия и оценки результатов <sup>10)*</sup>	Учет, контроль, анализ, планирование, организация, информационное обеспечение
11	Хахонова И.И.	Стратегический учет - учет, сущностью которого является информационное обеспечение стратегического менеджмента и, в частности, стратегически ориентированных управленческих решений <sup>11)*</sup>	Информационное обеспечение

<sup>1)\*</sup> Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М., 2003.

<sup>2)\*</sup> Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Ростов н/Д, 2001.

<sup>3)\*</sup> Глуценко А.В., Самедова Э.Н. Концептуальные основы управленческого учета // Вестн. Волгоградского государственного университета. 2012. № 2 (21). С. 181-187.

<sup>4)\*</sup> Иващенко Л.О. Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях : дис. ... канд. экон. наук. Мичуринск, 2008.

<sup>5)\*</sup> Крылов С.И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации // Управленческий учет. 2005. № 3. URL: <http://dis.ru/library/detail.php?ID=25993>.

<sup>6)\*</sup> Маняева В.А. Теоретические основы развития стратегического управленческого учета // Вестн. Самарского государственного экономического университета. 2010. № 1 (63). С. 47-51.

<sup>7)\*</sup> Никандрова Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии // Тр. Псковского политехнического института. 2010. № 14.2.

<sup>8)\*</sup> Николаева О.Е. Управленческий учет. Изд. 4-е, доп. М., 2003.

<sup>9)\*</sup> Пономарева Н.И. Методология формирования учетно-аналитической системы строительных организаций : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2009.

<sup>10)\*</sup> Суворова С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел, 2007.

<sup>11)\*</sup> Хахонова И.И. Система стратегического учета: формирование и развитие. URL: [http://www.rae.ru/fs/?section=content&op=show\\_article&article\\_id=10000791](http://www.rae.ru/fs/?section=content&op=show_article&article_id=10000791).

алистов (И.Н. Богатая, А.В. Глущенко, Э.Н. Самедова, С.И. Крылов, В.А. Маняева, Н.Г. Никандрова, О.Е. Николаева, Н.И. Пономарева, С.П. Суворова, И.И. Хахонова) подчеркивают информационную направленность стратегического управленческого учета. При этом О.Е. Николаева, О.В. Алексеева делают акцент на изучении внешних факторов бизнес-среды, в то время как А.В. Глущенко, Э.Н. Самедова, В.А. Маняева говорят о необходимости учета как внешних, так и внутренних факторов.

Анализ основных определений стратегического управленческого учета позволил автору вы-

звена между процессами стратегического развития и учета.

В то же время, на наш взгляд, исходя из приведенных определений стратегического управленческого учета, его концептуальную модель следует рассматривать шире, заложив в основы реализуемые функции управления: планирование, контроль, анализ, учет (см. рисунок).

Предложенная модель указывает на взаимосвязь стратегического контроля, анализа, планирования с учетной системой организации и тем самым формирует место стратегического управленческого учета в общей системе управления предприятием.

Таблица 3

## Анализ основных направлений в определении термина "стратегический управленческий учет"

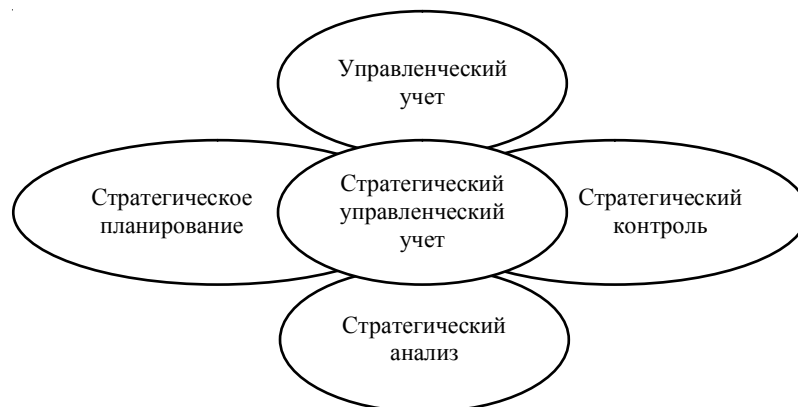
№ п/п	Направление	Авторы
1	Стратегический управленческий учет как часть стратегического планирования, развития	Иннз Д., Каплан Р., Купер Р., Симмонс К.
2	Стратегический управленческий учет как отдельное направление управленческого учета	Друри К., Уорд К., Алексеева О.В., Николаева О.Е., Богатая И.Н., Глущенко А.В., Самедова Э.Н., Ивашиненко Л.О., Крылов С.И., Пономарева Н.И., Суворова С.П.
3	Стратегический управленческий учет как часть стратегического менеджмента	Атрилл П., Маклейни Э., Бромвич М., Маняева В.А., Никандрова Н.Г., Хахонова И.И.

делить ряд основных направлений (табл. 3) в характеристике термина:

- 1) стратегический управленческий учет как часть стратегического планирования, развития;
- 2) стратегический управленческий учет как отдельное направление управленческого учета;
- 3) стратегический управленческий учет как часть стратегического менеджмента.

Можно выделить общую черту, характерную для всех подходов: позиционирование стратегического управленческого учета как связующего

С целью определения сущности стратегического управленческого учета считаем необходимым рассмотреть вопрос, связанный с использованием методов в управленческом учете, поскольку любой науке свойственно применение определенных методов. Большая часть исследователей (к примеру, М.А. Вахрушина, Т.П. Карпова) расценивают метод управленческого учета как совокупность различных способов и приемов, с помощью которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе фирмы<sup>3</sup>.



Дей. İñäâü ñòààòâë÷âñêîâî õîðàâêâí÷âñêîâî ó÷âòà

Таблица 4

## Методы стратегического управленческого учета

Методы стратегического управленческого учета	Методы финансового учета	Двойная запись, инвентаризация, документирование
	Статистические методы	Метод средних величин, метод группировки, индексный метод, сравнение, группировка и др.
	Математические методы	Линейное программирование, имитационное моделирование и др.
	Методы стратегического и оперативного планирования	Бюджетирование, нормирование
	Прочие методы	Система сбалансированных показателей, непрерывное прогнозирование, комплексное управление качеством и пр.

Другими словами, метод - способ достижения цели управленческого учета, состоящий из совокупности приемов теоретического и практического познания объекта управленческого учета<sup>4</sup>.

Методы управленческого учета объединяют методы многих дисциплин. В силу этого они весьма разнообразны.

Л.О. Иващенко говорит об использовании в стратегическом управленческом учете элементов метода бухгалтерского финансового учета, бухгалтерского управленческого учета и специфических элементов метода, относя к последним стратегическое планирование, стратегический анализ, производные балансовые отчеты и другие формы стратегической отчетности, стратегическое позиционирование, сегментацию и системный анализ конкурентного окружения, стратегический аудит, прогнозирование, анализ ценностной цепочки.

Используемые стратегическим управленческим учетом методы отображены в табл. 4.

Анализ данных табл. 4 позволяет говорить о широком использовании методов различных дисциплин, позволяющем в итоге сформировать информационное обеспечение принятия стратегических управленческих решений.

На наш взгляд, на настоящее время следует говорить о стратегическом управленческом учете как отдельном самостоятельном направлении управленческого учета, с помощью которого реализуются базовые функции управления (учет, планирование, контроль, мотивация, организация, информационное обеспечение) в долгосрочном периоде для достижения стратегических целей организации, использующем для этого методы, присущие различным наукам.

Предложенная трактовка, в отличие от существующих:

- интегрирует управленческий функционал;
- определяет основную задачу стратегического управленческого учета как достижение долгосрочных целей организации;
- устанавливает применение методов различных наук, что позволяет принимать эффективные управленческие решения.

<sup>1</sup> Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник. М., 2007.

<sup>2</sup> Райн Б. Стратегический учет для руководителя: пер. с англ. М., 1998.

<sup>3</sup> Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов. М., 2004.

<sup>4</sup> Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М., 2001.

Поступила в редакцию 02.07.2014 г.